

基準性原則の再検討とその意味

Eine Überprüfung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes und ihre Bedeutung.

鈴木 義 夫

Yoshio Suzuki

はじめに

1993年に、ダイムラー・ベンツ株式会社 (Daimler Benz AG) は、ドイツ法に従って、651,000,000DMの利益を計上した。同社は、ニューヨーク証券取引所 (New York Stock Exchange) に上場するため、米国の一般に認められた会計原則 (GAAP) に従った年度決算書を作成した。しかし、ここでは、1,839,000,000 DM の損失が算出された。こうした差異が生じた理由は、とくに、ドイツ商法典に従って計上された 2,600,000,000 DM の臨時成果 (引当金の変動から生じた 1,900,000,000 DM, 債権からの 445,000,000 DM および棚卸資産からの 223,000,000 DM がこれの主たる内容である) にあった。ダイムラー・ベンツ社は、1985年までに、100億DMもの秘密積立金を設定してきており、これがその後の数年間に取崩されてきたといわれている¹⁾。

ドイツが、1990年以降、資本輸入国になってきており、しかも、ドイツ企業の世界市場、とりわけ、ウォール・ストリート (Wall Street) での資本調達が増大してきている状況の下においては、ドイツ企業にとっても、すべての利害関係者の経済的意思決定に有用な会計情報の提供が要求されることになる²⁾。しかし、債権者保護と慎重原則によって裏打ちされた分配利益の算定とこれを基準として課税対象所得の算定を行うことを定めている「基準性原則」

(Maßgeblichkeitsgrundsatz) の存在は、ダイムラー・ベンツ社の例が示しているごとく、秘密積立金の取崩しとその他の会計的操作によって、企業状況の悪化を隠蔽することにつながる可能性を有しているのである。このことは、安価な資本の調達をめぐる国際的な競争において、ドイツ企業が不利な評価もしくは格付けを受けることにつながるだけでなく、株主保護の原則に従った公正な情報提供を行うために、別個に決算書を作成しなければならないという負担の

1) Weber-Grellet, Heinrich, Maßgeblichkeitsgrundsatz in Gefahr?, DB, Heft 8 vom 21. Februar 1997, S. 388-389.

2) Ebd., S. 389.

追加を強いることにもなる。そこで、今日すでに、ドイツでは、そのような負担の軽減をはかるために、債権者保護と慎重原則によって特徴づけられている商法会計とさらにそれを課税所得の算定に結び付けている基準性原則に厳しい批判の目が向けられてきている。同時に、これはドイツの企業会計制度の在り方そのものに関わる重大な問題を含んでいるのである。以下、本稿では、今日ドイツで問題になっている基準性原則をめぐる論議に検討を加えたうえで、ドイツ企業会計制度の在り方がどのような方向を目指して変わろうとしているのか、また、その意味するところはどこにあるのかを考察することにする。

I. 基準性原則の歴史的発展と意義

ドイツにおいては、課税所得の計算に際しては、まず、商法の規定に従って作成された貸借対照表、すなわち、「商事貸借対照表」(Handelsbilanz)が、税法上の諸規定に従って作成される計算書類である、「税務貸借対照表」(Steuerbilanz)の基礎に据えられる。これを定めた原則が、商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する「基準性の原則」と呼ばれている。この原則は、19世紀後半(ザクセンおよびブレーメン1874年、プロイセン1891年)の所得税法にその根拠を有している³⁾。

そうしたいわば「商人的帳簿記帳」(kaufmännische Buchführung)を基礎としたうえでの税務上の利益算定は、1874年12月17日付のブレーメン所得税法第5条付録B第7号ならびに1874年12月22日付のザクセン所得税法第22条において、初めて、規定されたといわれている。ここでは、財産目録および貸借対照表の作成に関して、商法典によって規定された諸原則に従ってか、あるいは「正規の商人の慣習」(Gebrauch eines ordentlichen Kaufmanns)に従って、純利益が計算されなければならないと規定されたのである。この二つの法律が基準性原則の「誕生の瞬間」(Geburtsstunde)となったといわれているものである⁴⁾。

その後、ドイツの他の諸州においても、ブレーメンおよびザクセンの所得税法を手本とした規定が設けられた。そのうちとくに重要なものが、1891年のプロイセン所得税法第14条における基準性原則の導入であった。この原則の導入によって、財産目録および貸借対照表に関してドイツ普通商法典によって規定されており、さらには「商人の慣行」(Gebräuche eines Kauf-

3) Schneider, Dieter, Steuerbilanzen, Wiesbaden, 1978, S. 175. また、基準性原則の歴史的発展については, Freericks, Wolfgang, Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in Handels- und Steuerbilanz, Berlin, 1976, S. 283 ff.; W・フレーリックス著、大阪産業大学会計研究室訳『現代の会計制度』第2巻税法編(1987年、森山書店)を参照されたい。

4) Robisch, Martin/Treich, Carinna, Neuere Entwicklungen des Verhältnisses von Handelsbilanz und Steuerbilanz-Anhaltspunkte für eine Tendenzwende?, WPg, Heft 5, 1997, S. 157.

mannes) にも合致する諸原則と税務上の利益算定とが結びつけられたのである。このことは、とりわけ商人にとっては、会計実務上の負担の軽減につながったといわれている⁵⁾。

さらに、その後、所得課税に関する最初の統一的な規定が、1920年3月29日付のライヒ所得税法第33条第2項に設けられ、利益は財産目録および貸借対照表に関して商法典の規定する原則に従って算定されなければならないとされたのである⁶⁾。

1925年所得税法第12条においては、総財産から負債合計を差し引いた残高すなわち自己資本とも理解できる「経営財産の比較」(Betriebsvermögensvergleich)を通じて、「所得税務上、独立の利益算定」(eigenständige einkommensteuerliche Gewinnermittlung)をおこなうことが、初めて、示唆された。その後の税務判決において、この規定の解釈について詳細な検討が加えられるなかで、商法上の諸規定を無視する傾向が顕著になった。商事貸借対照表からの税務貸借対照表のこうした独立性に関する議論は、とくに1920年以降、税負担の重要性の増大と税法は独自に「完全な利益」(voller Gewinn)を算出すべきであると主張するエンノ・ベッカー(Enno Becker)の影響の下で展開された⁷⁾。

このように、基準性原則は1874年に初めてプレーメンおよびザクセンの所得税法において規定され、その後、1891年、1920年および1925年の各所得税法においても保持された。さらに、1934年所得税法の第5条第1項では、経営財産が正規の簿記の諸原則に従って表示されなければならないことが規定され、1955年の所得税法第5条においてもこれとほとんど同じ表現が受け継がれることとなった。ただその際、「商法上の正規の簿記の諸原則」(handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung)という表現が採用され、今日の所得税法第5条第1項においても、この表現がそのまま使用されるにいたったのである⁸⁾。

II. 「商法上の正規の簿記の諸原則」の所得税法への組込みの意味

基準性原則の成立基盤には、商法典の要求する計算書と国庫に対して提出される計算書とを別個に作成するという商人の実務上の負担の軽減をはかるという、産業界からの圧力があつた

5) Ebd., S. 158.

6) Ebd., S. 158.

7) Ebd., S. 158.

8) Ebd., S. 159. 1934年所得税法では、Enno Beckerの「経済的考察法」(wirtschaftliche Betrachtungsweise)を基礎にして展開され、ライヒ財政裁判所によって支持された、「部分価値」(Teilwert)および「経済財」(Wirtschaftsgut)という概念が採用された。なおドイツにおける所得課税の歴史的発展については、Metzger, Ulrike/Weingarten, Joe, Einkommensteuer und Einkommensteuerverwaltung in Deutschland, Opladen, 1989. 参照。

といわれている⁹⁾。また、基準性原則の導入に対する立法者の動機も、とくに、税法上の利益算定を商法上の利益算定に関連づけることによって、「税法上の利益算定の単純化」(Vereinfachung der steuerrechtlichen Gewinnermittlung)をはかることにあったといわれている。しかし、所得税法がその第5条第1項第1文において、商法上の正規の簿記の諸原則に従って表示された経営財産の計上を規定したことは、税務貸借対照表を用いて測定されるべき「税務上の給付能力」(steuerliche Leistungsfähigkeit)(これは国庫の租税請求権の決定基礎となるべきものであるが)が、商事貸借対照表に適用される「分配可能利益」(verteilungsfähiger Gewinn)という異質の概念によって判断されることを意味することにもなった¹⁰⁾。

III. 所得税法第5条の利益算定方法

所得税法上もっとも重要な利益算定方法が、所得税法第5条第1項第1文において規定されている。すなわち、そこにおいて、「法律上の規定に基づき、帳簿を記帳しかつ規則的に決算書を作成する義務を負っているか、もしくはそのような義務付けなしに帳簿を記帳しかつ決算書を作成する営業者にあっては、経済年度末に、商法上の正規の簿記の諸原則に従って表示されなければならない、経営財産が計上されなければならない(第4条第1項第1文。)」と規定されているのである。ここで規定されている利益計算方法は、期間をおいての「在高比較」(Bestandsvergleich)すなわち「経営財産の比較」(Betriebsvermögensvergleich)を内容とするものである。こうして算定される利益概念の基礎的な定義は、所得税法第4条第1項にみることができ。これによれば、「利益は、当経済年度末における経営財産と前経済年度末における経営財産との差額に、引出しの価値を加えかつ出資の価値を減じたもの」と規定されている。ここでいう経営財産とは、自己資本の下位勘定(私用勘定および利益勘定)を含む「自己資本」(Eigenkapital)という意味で理解されている。しかも、こうした期末の純財産である経営資本(=自己資本)の比較を通じての利益の算定には、帳簿記帳が基礎とされているのである。したがって、ここでの利益概念は「簿記的な利益概念と同一」(identisch mit dem buchhalterischen Gewinnbegriff)のものとなる。さらにこのことは、「利益とは、利益算定期間の収益と費用の差引残高である」(Gewinn ist der Saldo aus den Erträgen und Aufwendungen der Gewinnermittlungsperiode)ということをも意味することになる。シュネーロッホ(Schneeloch)は、こ

9) Freericks, Wolfgang, Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in Handels- und Steuerbilanz, a. a. O., S. 283 ff.; W・フレーリックス著、大阪産業大学会計研究室訳『現代の会計制度』第2巻税法編(1987年、森山書店)376頁を参照されたい。

10) Weber-Grellet, Heinrich, Maßgeblichkeitsgrundsatz in Gefahr?, a. a. O., S. 385.

うした利益概念の同一性を次のように説明している¹¹⁾。「所得税法第4条第1項による在高の増加はすべて収益に基づいている。ただし、それが私的な出資によって引起こされた場合は除く。在高の減少はすべて費用に基づいている。ただし、それが私的な引出しにより引起こされた場合は除く。したがって、在高の増加マイナス出資は収益を、また、在高の減少プラス引出しは費用を生ぜしめることになる。

また、所得税法第5条の利益概念は、原則的には、所得税法第4条第1項のそれに合致する。ただし、所得税法第5条による利益概念に関しては基準性原則が遵守されなければならないのに対して、所得税法第4条第1項による利益算定に際してはそれを欠いているという点に、相違が認められる。」

このように、所得税法第5条第1項第1文は、商法上の正規の簿記の諸原則に従って表示されなければならない、経営財産の計上を要求している。この規定にある商法上の正規の簿記の諸原則を遵守することへの指示は、商法上の正規の簿記の諸原則が「拘束的」(verbindlich)であり、しかも、この正規の簿記の諸原則だけが「基準性を有する」(maßgeblich)ものと解釈される。つまり、この規定は、商法典の全体もしくは個別規定、さらにはまた商事貸借対照表が基準性を有すると解釈されてはならず、文言通りに、商法上の正規の簿記の諸原則だけが基準となると解釈されなければならないということである。したがって、税法上の規定が特別な理由からそれに反対していない場合には、商法上の正規の簿記の諸原則は所得税法上の利益算定にとっても拘束的となる¹²⁾、ということを意味することになる。

IV. 基準性原則に対する制約

基準性原則は多様な形で制約を受けている。税務貸借対照表法が特別規定に関係しているときは、商法上の正規の簿記の諸原則は後退する。例えば、所得税法第5条第6項は、所得税法第5条による利益算定に際しては、とりわけ、評価に関する税法上の諸規定が従わなければならない、と規定している。商法規定と対立する場合は、所得税法の特別規定が優先して適用されることになる。しかし、この特別規定の適用は、原則的には、基準性原則の適用を排除するものではない。所得税法第5条第1項第2文では、「利益算定に際しての税法上の選択権は、商法上の年度貸借対照表と一致して行使されなければならない」と規定されており、例えば、商法上の「製作原価」(Herstellungskosten)概念を引き継ぐ場合のように、所得税法上の評価規

11) Schneeloch, Dieter, Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik, Band 1: Besteuerung, 2. Aufl., München, 1994, S. 56.

12) Weber-Grellet, Heinrich, Maßgeblichkeitsgrundsatz in Gefahr?, a. a. O., S. 385.

定を欠いており、しかも、問題が正規の簿記の諸原則（だけ）を用いても解決することができないときは、商法上の評価規定の「類推適用」(analoge Anwendung handelsrechtlicher Bewertungsvorschriften) が考慮されなければならないからである¹³⁾。

さらに、税務上の利益算定の意義と目的からも、制約が生じる。1969年2月3日付の連邦財政裁判所の決議では、「完全な利益」の捕捉を保証することに税務上の利益算定の意義と目的があるとしたうえで、商法上の命令は、原則的に、税務貸借対照表に対して拘束的であるが、商法上の選択権は、これに対して、一般的に、「利益増加的方法で」(in gewinnerhöhender Weise)、税務貸借対照表に引き継がなければならないとされた。そしてこの決議は、今日まで、基準性原則の解釈に対する「方向指示的」(richtungsweisend) 役割を果たしているのである¹⁴⁾。

V. 基準性の逆転

独自の貸借対照表作成原則を基礎とした独自の税務貸借対照表を求めた1970年代初頭における努力は成就しなかった。1971年に当時の「租税改革委員会」(Steuerreformkommission)の意見書の提出を契機として生じた論議および「税務貸借対照表の独立」(Verselbständigung der Steuerbilanz)を目指した1974年所得税法第1次政府草案の枠内において、基準性原則の「廃止傾向」(Liquidationstendenz)が確認された。しかしながら、独立の税務貸借対照表への要求は、新しい政府草案においては撤回され、1974年所得税法においては実現されなかった。このためその後、商事貸借対照表から切離された独立の税務貸借対照表を求める議論は沈静化していった¹⁵⁾。

しかし、1980年代中頃以降になると、再び、基準性原則に関して新たな展開がはかられた。まず、当時、逆基準性は、ごく少数の規定のなかに定着していたにすぎなかった(例えば、免税の積立金の設定と取崩しに関する規定である、所得税法第6b条第3項は、「積立金は、商法上の年度貸借対照表において当該消極項目が少なくとも同じ金額で表示される場合にのみ許容される」と規定していた。)ので、連邦財政裁判所は1985年4月24日付の判決において「基準性原則の一般的な逆転」(generelle Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips)を否定した。しかし、その反動として、1985年「貸借対照表指令法」(Bilanzrichtliniengesetz)が可決されたことを機会に、立法者は「迅速手続」(Schnellverfahren)によって、所得税法第6条第3項

13) Ebd., S. 386.

14) Robisch, Martin/Treisch, Carinna, Neuere Entwicklungen des Verhältnisses von Handelsbilanz und Steuerbilanz-Anhaltspunkte für eine Tendenzwende?, a. a. O., S. 159.

15) Ebd., S. 159-160.

の規定を設けた。これは、固定資産に対する加速償却や特別償却、さらには流動資産に対する低評価を、商法上の年度貸借対照表においてそれによって生じるより低い価額をもって表示されることを条件に認めたものであるが、これを通じて、立法者は基準性原則の一般的な逆転を法典化しようとしたのである。この限りにおいて、1985年貸借対照表指令法による新しい会計規定は、再び、「単一の貸借対照表」(Einheitsbilanz)の成立条件を構築したといわれているのである。しかしながら、所得税法第6条第3項の性急なめ込みによって、逆基準性という問題の解決は、一意的には行えなくなった。1990年の租税改革の過程において、この問題に関して新しい規定を設けることについては、強い疑念が示されたにもかかわらず、最終的には、所得税法第5条第1項第2文の導入をもって、逆基準性が包括的に実現されることとなったのである¹⁶⁾。

この所得税法第5条第1項第2文によれば、利益の算定に際して、税法上の選択権は商法上の年度貸借対照表に一致して行使されなければならないとされている。このことは、貸借対照表への計上に関する選択権の行使にも、また、評価選択権の行使についても適用される。ただし、それは、商法上の選択権が税法上の選択権に合致している場合に限られるのである。納税義務者が税務上の恩典を要求しようとするならば、この者は商事貸借対照表において同一の価値を計上しなければならないのである。ここでは、商事貸借対照表上の計上価額が税務貸借対照表の計上価額によって規定されるということになるのである。このことから、この関係は「逆基準性」(umgekehrte Maßgeblichkeit)と呼ばれるのである。こうした関係を規定している所得税法第5条第1項第2文によって、例えば、加速償却の実施に関する税法上の選択権が行使される場合、それは、商法典第254条の「固定資産または流動資産である財産対象物を評価するために、税法上でのみ認められている減価償却に基づく、より低い価値をもって減額記入を行うこともできる」とする規定を通じて、商事貸借対照表においても行使することができることになる。「この種の実選択権は、もしそれが税務上主張されるべきものであるとするならば、商事貸借対照表において行使されなければならない¹⁷⁾」ことになるのである。こうした逆転した基準性は、経済的な観点からも、また、法的な観点からも、批判を受けることとなる。この点については、後に考察することとし、ここでは、さらに逆基準性の特殊事例としての「対角線の基準性」(diagonale Maßgeblichkeit)と商事貸借対照表の基準性の機能拡大につながる「拡大された基準性」(verlängerte Maßgeblichkeit)をみることにする。

16) Ebd., S. 160.

17) Weber-Grellet, Heinrich, Maßgeblichkeitsgrundsatz in Gefahr?, a. a. O., S. 386.

VI. 対角線的基準性

逆基準性のさらに不明確な特殊事例が、企業形態の「変更過程」(Umwandlungsvorgänge)に関連して議論されている。1994年10月28日付の連邦官報において公布され、1995年1月1日より適用されることとなった、企業形態の変更に関する「変更法」(Umwandlungsgesetz)およびそれに伴う税務上の取扱いを規律する「変更税法」(Umwandlungssteuergesetz)は、「合併」(Verschmelzung)、「分割」(Spaltung)、「財産譲渡」(Vermögensübertragung)および「形態変換」(Formwechsel)という、4種類の形態変更を規定している¹⁸⁾。

このうち、とくに、合併と分割に際しては、それぞれ、当事者間で4つの貸借対照表が考慮されなければならない。すなわち、譲渡する側の企業もしくは法実体の商事貸借対照表および税務貸借対照表と引継ぐ側の企業もしくは法実体における商事貸借対照表および税務貸借対照表である。商法上は、変更法第17条第2項第2文[当該貸借対照表に対して、年度貸借対照表およびその監査に関する諸規定が準用される。]に従って、年度貸借対照表に関する諸規定に合致する「譲渡貸借対照表」(Übertragungsbilanz)作成の必要性が存在している。したがって、ここでは、原則的には、「伝統的な簿価で」(zu herkömmlichen Buchwerte)の貸借対照表の作成が要求されることになる。こうして作成される商法上の「引継貸借対照表」(Übernahmebilanz)においては、これに対して、変更法第24条[引継者の年度貸借対照表においては、譲渡者の最終貸借対照表に計上されている価額も、商法典第253条にいう取得原価として計上することができる。]に従って、簿価を引継ぐか、あるいは、引継者の取得原価まで引き上げることができるのである。さらに、税務上は、変更税法第3条[譲渡を行う法人の財産が引継人的会社または引継自然人の経営財産になるときは、最終の税務貸借対照表における経済財は、簿価もしくはこれより高い価値をもって計上することができる。商事貸借対照表において取得された経営財産が商法上の諸規定に従ってより高い価値をもって計上されなければならないときは、簿価での計上も許される。簿価とは、利益算定に関する税法上の諸規定に従って生じる価値である。個別の経済財の部分価値は、これを超えてはならない。]および第11条第1項[譲渡を行う法人の直近の経済年度に対する最終の税務貸借対照表において、譲渡される経済財全体は、利益算定に関する税法上の諸規定に従って生じる価値をもって計上することができる。ただし、1. 移行する財産に含まれる秘密積立金が、引継ぐ法人において将来法人税に服することが確実となっており、かつ、2. 反対給付が与えられないかもしくは会社の権利のなかに

18) Buyer, Christoph, Änderung der Unternehmensform, Herne/Berlin, 1996, S. 40 ff これらの内容については、別稿を予定しているので、ここでは、立入らないことにする。

存在する場合に限る。より高い価値の計上は、許される。個別の経済財の部分価値は、これを超えてはならない。]の規定に従って、譲渡貸借対照表において、すでに、「簿価、部分価値もしくは中間価値で」(zu Buchwerten, Teilwerten oder Zwischenwerten)貸借対照表に計上する選択権が存在しているのである。税務上の譲渡貸借対照表において選択された計上価額は、その場合、変更税法第4条第1項[人的会社はそこに移行した経済財を、引継法人の最終の税務貸借対照表に含まれている価値をもって、引継がなければならない。]および第12条第1項[移行する経済財の引継ぎに関しては、第4条第1項が準用される。免税の法人から納税義務のある法人への財産の移行に際しては、移行する経済財は、第4条第1項から離れて、部分価値をもって計上しなければならない。]に従って、税務上の引継貸借対照表に繰越さなければならない¹⁹⁾。

このような関係から、企業の変更過程における税務貸借対照表の作成を、どの程度まで、商法上の処理方法から切離すことができるかという問題が生じる。基準性原則を厳格に適用すれば、商法の強行規定により、譲渡貸借対照表においては簿価での計上が行われなければならず、このことは、変更税法第3条および第11条第1項で規定されている税務上の選択権が、資本会社の譲渡貸借対照表においては、無効にされることになる。このようになれば、既存の企業の構造変化に対する税務上の障害を去除こうとする、変更税法の目的は達成されなくなる。したがって、そのような見方は一般に否定される²⁰⁾。

人的会社の出資に関しては、これに対して、変更税法第20条第2項[資本会社は出資された経営財産を、その簿価もしくはそれより高い価値をもって、計上することができる。簿価での計上は、商事貸借対照表において出資された経営財産が商法上の諸規定に従ってより高い価値で計上されなければならないときも、許される。簿価とは、出資者が出資した経営財産を現物出資の時点において利益算定に関する税法上の諸規定に従って計上しなければならない価値である。出資された経営財産の消極項目が積極項目を超えるときは、資本会社はこの出資された経営財産を、少なくとも、積極項目と消極項目が等しくなるように計上しなければならない。その際、自己資本は考慮されない。出資者が会社持分の他に、その一般価値が出資した経営財産の簿価を超える、その他の経済財をも受取るときは、資本会社は、出資された経営財産をその他の経済財の一般価値をもって計上しなければならない。出資された経営財産の計上に際しては、個別の経済財の部分価値が超えられてはならない。]および変更税法第20条第2項[人的会社は、その社員に対する補助的貸借対照表を含むその貸借対照表において、出資された経営

19) Robisch, Martin/Treisch, Carinna, Neuere Entwicklungen des Verhältnisses von Handelsbilanz und Steuerbilanz-Anhaltspunkte für eine Tendenzwende?, a. a. O., S. 160.

20) Ebd., S. 160.

財産をその簿価もしくはそれより高い価値をもって計上することができる。簿価とは、出資者が出資した経営財産を出資の時点において利益算定に関する税法上の諸規定に従って計上しなければならない価値である。出資された経営財産の計上に際しては、個別の経済財の部分価値を超えてはならない。]に従って、譲渡を行う人的会社の「最終貸借対照表」(Schlußbilanz)におけると同様に行使されなければならない税務上の評価選択権が、引継者に帰属する。ここでは、逆基準性ということを考慮すれば、引継者の既存の税務上の選択権は、商法上の選択権と同内容のものとして、変更法第24条に従って引継貸借対照表において行使されなければならないということが、要求されうるはずである。変更税法の第20条第2項および第24条第2項の基準性の逆転は、しかしながら、商事貸借対照表および税務貸借対照表における選択権が事実上一致しないために、一般的には否定されている。さらに、そうした逆基準性は企業形態の変更を容易にするという目的設定にも逆行することになるといわれている²¹⁾。

ところで、資本金会社が譲渡を行う変更の際に、譲渡貸借対照表における税務上の選択権が、所得税法第5条第1項第2文に従って、引継貸借対照表における商法上の貸借対照表作成に対して、逆転した形で基準となるかどうかについては、文献上、意見の一致はみられない。譲渡を行う法人の税務上の最終貸借対照表における計上価額を、それを引継ぐ法実体の商事貸借対照表の評価に結びつけるとするならば、これらの貸借対照表の間には、いわば「対角線的基準性」が存在することになる。こうした基準性(ただし、ここでは、逆基準性となるが)を通じて、基準性原則は維持されうるとする意見がある一方、このような見解は法律上何らの支持も得られず、したがって、否定されるべきであるとする意見もみられる。さらにまた、「独立の税務貸借対照表」(eigenständige Steuerbilanz)を指示する意見も強くなってきているのである²²⁾。

いずれにせよ、変更法および変更税法の目的が企業構造の変更を容易ならしめると同時に「秘密積立金の開示と課税」(Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven)の回避にあるとするならば、譲渡される事業の原初簿価を継続することが「税中立的」(steuerneutral)な変更につながることはとくに、注意しておく必要がある²³⁾。

21) Ebd., S. 160.

22) Ebd., S. 160. および Haritz, Detlef/Benkert, Manfert, Umwandlungssteuergesetz, Kommentar, München, 1996, S. 68-69.

23) Haritz, Detlef/Benkert, Manfert, Umwandlungssteuergesetz, Kommentar, a. a. O., S. 52.

VII. 拡大された基準性

ドイツにおいては、1992年2月25日付の「租税改革法」(Steueränderungsgesetz)によって、複雑な税務上の手続きの簡略化をはかると同時にまた、税負担の軽減をはかるとを目的として、関連諸法規が改正された。そのうち基準性原則との関連でとくに重要な改正が「評価法」(Bewertungsgesetz)第109条である²⁴⁾。

1993年1月1日より施行された、評価法第109条は次のように規定している。

『第1項 営業に属する経済財、その他の積極側計上項目、負債およびその他の消極側計上項目は、所得税法第4条第1項もしくは第5条により自己の利益を算定する納税義務者にあつては、第3項および第4項を留保して、税務貸借対照表価額をもって計上されなければならない。

第2項 第1項に該当しない納税義務者にあつては、損耗性の固定資産である経済財は、第3項を留保して、収益税務上の価額をもって計上される。

第3項 単一価値が確定されなければならない経済財は、単一価値をもって計上されなければならない。事業用不動産およびその他の経済財については、それが売却を目的とするものでない場合に限り、第115条が準用されなければならない。

第4項 有価証券および資本会社に対する持分は、第11条、第112条および第113条により算定された価額をもって計上されなければならない。地代に対する権利および地代の支払いに関する義務は、第13条ないし第15条により生じる価額をもって計上されなければならない。』

この評価法第109条によって、税務貸借対照表に掲げられているほぼすべての項目と価額が、実体税（これには、財産税、営業資本税、不動産税および相続税が含まれる）の課税基礎を決定する際に重要な役割を演じる「財産明細表」(Vermögensaufstellung)に引継がれることになった。これにより、商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する基準性が、一段と拡大され、間接的ではあれ、財産明細表にまで及ぶことになるのである。これとの関連で「拡大された基準性」ということが口にされるのである²⁵⁾。

24) なお、評価法の改正と会計理論の機能変化および税務貸借対照表に掲げられている項目と価額を引き継いだ「財産明細表」(Vermögensaufstellung)と実体課税の関係については、拙稿「ドイツ評価法の改正と動態論の機能変化」、『会計』第148巻第6号(1995年12月)および「財産明細表の構造とその意味」、『明大商学論叢』第78巻第1・2・3号(1996年3月)を参照されたい。また、条文については、Deutsche Steuergesetz 1994, Textausgabe, 14. Aufl., Herne/Berlin, 1994を参照した。

25) Herzig, Nobert/Kessler, Wolfgang, Übernahme der Steuerbilanzwerte in die Vermögensaufstellung - Bilanzpolitische und steuerrechtliche Auswirkungen-DStR, 32. Jg., 1994, S. 3 ff.

これによれば、商事貸借対照表は収益税の負担を決定するだけでなく、これに加えて、税務貸借対照表とこれとほぼ一致した形で結び付いている財産明細表を通じて、実体税の負担をも決定することになるのである。このことは、さらに、加速償却と特別償却に関する特別規定が費用の拡大計上による利益の縮小とそれに対する収益税の減免を引き起こすだけでなく、これによって貸借対照表に計上される固定資産項目の大幅な減額とそれに対する実体税の減免をも実現させるという、二重の税の減免効果をもたらすことになるのである。基準性原則の適用領域の拡大によって、今後は、商法上の貸借対照表の作成に際して大きな影響を及ぼしている「慎重原則」(Vorsichtsprinzip)の利益縮小の効果が、財産明細表にも適用されることになり、「実体税の節約」(Substanzsteuerersparnissen)をもたらすことになるのである²⁶⁾。

VIII. 基準性原則およびその逆転に関する諸見解

最近になって、ドイツ企業会計制度の中核を構成する基準性原則に対して、さまざまな角度から批判が加えられてきている。基準性原則に対する批判の中心的論拠となっているのが、商事貸借対照表と税務貸借対照表の目的設定の相違である。この両計算書の目的設定に関する議論は広範囲にわたり、かつ、部分的には厳しく対立するものとなっている。こうした議論を以下では、ロービッシュ (Robisch) およびトライシュ (Treisch) に従って、3つの命題形式に分けてみることにする²⁷⁾。

命題1：商事貸借対照表と税務貸借対照表とはその目的を異にしている。したがって、これらを調和させることはできない。

商事貸借対照表の目的は、まず第一に、「会計責任の報告、情報および分配測定」(Rechenschaftslegung, Information und Ausschüttungsbemessung)にある。これに対して、税務貸借対照表の任務は、「公平性の原則」(Grundsatz der Gleichmäßigkeit)および「経済的給付能力の原則」(Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit)に従った企業課税を可能にするような「適正な期間利益を算定すること」(periodengerechten Gewinn zu ermitteln)にある。さらに加えて、今日では、納税義務者の投資を促進させる目的で、貸借対照表作成上および評価上の特別の優遇措置が講じられている。こうした経済政策的な目的も税務貸借対照表に含められてきている。こうした目的を異にする両貸借対照表を一致もしくは調和させることはできない。

26) Robisch, Martin/Treisch, Carinna, Neuere Entwicklungen des Verhältnisses von Handelsbilanz und Steuerbilanz-Anhaltspunkte für eine Tendenzwende?, a. a. O., S. 162.

27) Ebd., S. 165-166.

命題2：両貸借対照表の目的は測定方法にごくわずかな差異がみられるにすぎないので、それらは調和しうるものである。

商法会計が「債権者保護原則」(Gläubigerschutzprinzip)と分配測定機能を重視していることは、税務上の所得算定という目的にも適うものである。給付能力を「引出し能力」(Entnahmefähigkeit)という意味で解釈するならば、商法上の測定方法と税法上の測定方法とは同一のものとなるはずである。また、課税の基礎となる「完全なまたは真の利益」(vollern bzw. wahrer Gewinn)の算定を目指す税務上の利益算定の諸規定は、「出資者の保護」(Kapitalgeberschutz)にも役立ちうるはずであり、したがって、そこから「単一の貸借対照表」(Einheitsbilanz)が要求されることになるはずである。商法規定と税法規定とは互いに協調しうるのである。

命題3：給付能力原則と基準性原則とは調和しえない。

基準性原則の発展には、「所得額の算定」(Einkünfteermittlung)に際しての尺度の決定という問題が関係している。基準性原則の発展と平行して、2種類の所得算定方式が導入されたのである。すなわち、最初は「収入－支出計算」(Einnahmen-Ausgabenrechnung)を用いた統一的な所得算定が行われており、その後、徐々に資本と営業からの所得がそこから分離されていった。そして企業家は、例えば、発生のある支出を「税減少的に」(steuermindernd)に考慮することができるようになったのである。こうした「発生のある損失の先取り」(Vorwegnahme drohender Verluste)は「利子および累進効果」(Zins- und Progressionseffekten)をもたらし、課税の公平性に反することになる。また現行の貸借対照表の基礎に据えられている、「名目資本維持」(nominelle Kapitalerhaltung)、実現原則、最低価値原則および「期間対応原則」(Periodisierungsprinzip)が保持される限りにおいて、課税の公平性に対する重大な違反が生じるのである。したがって、こうした課税の不平等を引き起こす基準性原則は、給付能力を税負担の公平な配分尺度とする給付能力原則とは協調しえないのである²⁸⁾。

IX. 逆基準性とその経営経済的考慮

上述したような商事貸借対照表と税務貸借対照表の目的設定と基準性原則との調和の可能性を検討する際には、とくに、基準性原則の逆転については、特別の考慮が必要になる。

28) シュナイダーは、「課税の公平」(Gleichmäßigkeit der Besteuerung)という上位目標から、純粋な実現原則、不均等原則、期間対応原則およびリスク中立的裁量の原則という4つの原則を導き出し、それらが「課税の公平」という目標を満足させる利益計算の限界を明示していると同時に、会計責任の報告という目的に合致する商法上および株式法上の利益算定を保証するのに十分であるとしているのである。Dieter Schneider, Steuerbilanzen, a. a. O., S. 62-69. なお、シュナイダーの『税務貸借対照表論』な内容については、拙著『意思決定会計論』(1983年、森山書店)第9章を参照されたい。

逆転した基準性の下では、税務上許容されたより低い価額を税務貸借対照表に表示するだけでなく、それを商事貸借対照表においても表示することが要求され、かつまた、そのことによって、秘密積立金の設定が支持されるのである。これによって、商事貸借対照表利益が縮小され、成果の配分に関与する者の要求基礎も縮小されることになる。しかし、通常は、いわゆる「貸借対照表の両刃性」(Zweischneidigkeit der Bilanz)によって、そこからは「最終的な利益の縮小」(endgültige Gewinnschmälerungen)は生じず、将来への「利益の移動」(Gewinnverlagerung)が生じるにすぎないといわれている。しかしながら、このような利益の移動によって、税の支払猶予によって生じる利子、人的会社および個人企業において生じる適用税率の変化による税務上の有利性が考慮されなければならない²⁹⁾。

資本会社の商事貸借対照表利益は、通常は、「分配可能利益」(ausschüttbarer Gewinn)に重大なつながりを有している。「資本主の観点から」(aus Sicht eines Kapitaleigners)みると、獲得された利益については、これを再投資、他所への投資そして消費に充てるという、3つの処分の可能性が考えられる。逆基準性は、こうした可能性とその収益性を考慮せずに、利益を企業内に再投資することを強いることになる。このことにより、逆基準性は、資本または利益の適切な「配分の阻害」(Allokationsbremse)になっているといわれている³⁰⁾。

「公開会社」(Publikumsgesellschaften)の現在(および将来)の持分所有者の企業状況に関する情報基礎は、主として、年度決算書に限定されている。その限りにおいて、逆基準性は貸借対照表の表示内容を著しく歪めることになる。とりわけ、税務上の過少評価により設定されていた秘密積立金を取崩すことにより、収益状態の改善が偽装され、収益の深刻な落込みが隠蔽されることによって、投資家が誤った方向に誘導されるという危険が生じる。逆基準性によって歪められた貸借対照表の表示内容は、さらに、他のすべての貸借対照表の受手—例えば、仕入先や得意先—に対しても、同様な不利益をもたらすのである³¹⁾。

このような公開会社については、さらに、逆基準性と経営者の地位との関係に注意する必要がある。資本と「処分権」(Verfügungsmacht)の分離は、経営者と出資者の目的が異なるときは、利害の対立が生じることがありうる。逆基準性が果たす配当の制限もしくは禁止作用は、経営者の目ざす独立性の獲得という点において経営者を支援し、かつ、より多くの配当を求める株主から経営者を保護してくれる。さらに、経営者の報酬が企業の成長に結びつけられている場合には、逆基準性は経営者の金銭的利害にも役立つ³²⁾。

29) Robisch, Martin/Treisch, Carinna, Neuere Entwicklungen des Verhältnisses von Handelsbilanz und Steuerbilanz—Anhaltspunkte für eine Tendenzwende?, a. a. O., S. 166.

30) Ebd., S. 166.

31) Ebd., S. 167.

32) Ebd., S. 167.

債権者にとっては、年度決算書は重要な情報源となる。新規の信用を授与するためには、企業は逆基準性によって引き起こされた秘密積立金を潜在的債権者に開示しなければならない。このような開示は信用交渉が二者の間で行われる場合には可能であるかもしれないが、資本市場において資金調達を行おうとする場合には、貸借対照表および損益計算書とともに年度決算書を構成する「附属説明書」(Anhang)における逆基準性についての追加的な説明とその言明能力が問題となる。一般的には、秘密積立金は、その取崩しによって「年度剰余額」(Jahresüberschuß)の引き上げを可能にし、営業状況に対する洞察を「水増しする」(verwässern)可能性を有している。そしてそれはまた、担保能力の評価にプラスの影響を与え、これによって、企業の「利益生産能力」(Gewinnproduzierungspotential)にも変化をもたらすのである³³⁾。

X. 納税義務者の保護および国庫の要求からの保護

基準性原則は税務上の利益算定方法に対する絶えざる政治的干渉から納税義務者を保護するといわれている。商法は利益算定を分配可能利益に限定しているので、基準性原則を経由することによって、所得の恣意的な確定から保護されると同時に、国庫はこれを財政政策上あるいは社会政策上の目的達成のために利用することができるといわれているのである。しかし、これに対して、税法は、すでに、憲法(基本法第3条第1項:「すべての人間は法の下において平等である」および第14条第1項:「所有権および相続権は保証されている。内容と制限は法律によって確定される。」)によって保護されており、したがって、商法を通じての保護は「余計なこと」(überflüssig)になる、という意見が主張されているのである³⁴⁾。

「貪欲な国庫」(habgieriger Fiskus)の要求からの保護を与えるのは、商法と基準性原則ではなく、憲法と憲法から導き出される税法上の諸原則なのである。憲法による税法の保証は、商法による税法の保護をいわば「時代遅れ」(obsolet)のものにしているのである。税法上の諸原則の遵守を保証することは、商法の任務ではないのである。所得税法第5条第1項の基準性原則は、単に、商法上の正規に簿記の諸原則に従うことを指示しているにすぎず、商法の諸規範に従うことを指示しているものではないのである³⁵⁾。

このように、今日では、税法の解釈に対する憲法の意義を強調する傾向が顕著となってきており、それは、主として、連邦憲法裁判のより新しい裁判の結果であるともいわれている。「商法がおそらくはかつて保持していた機能は、憲法によって引継がれた」(Die Funktion, die das

33) Ebd., S. 167.

34) Ebd., S. 167.

35) Weber-Grellet, Heinrich, Maßgeblichkeitsgrundsatz in Gefahr?, a. a. O., S. 389.

Handelsrecht vielleicht einmal innehatte, ist vom Verfassungsrecht übernommen worden) のである。ただし、ここで重要なことは、貸借対照表法上の諸原則を憲法から誘導することではなく、貸借対照表税法の特殊な性格（例えば適正な期間利益の算定、実現原則、客観性、単純性）と税法の一般的性格（適法性、給付能力、分配の公平性）から生じる要求が、憲法の基準に照らして確認されなければならないということなのである。その限りにおいて、憲法は境界を画する役割を演じるにすぎないのである。しかしながら、最近のドイツにおいて、「税法の独立性」(Eigenständigkeit des Steuerrechts) という考え方と同時に「税法と憲法との関連性」(verfassungsrechtliche Relevanz des Steuerrechts) が重視されてきている点にはとくに注意しておく必要があろう³⁶⁾。

XI. むすび

国際的な資本市場における資金調達をめぐる競争において、債権者保護思考と慎重原則を基礎として秘密積立金を設定すると同時に、それを取崩すことによって、企業活動の推移・動向を歪曲することは、国際的な信用格付け業者による不利な評価を受けることにつながる。このことは、とりわけ、1990年以降、国際的な資本市場において安い資本を調達しようとしている、ドイツの大企業にとっては桎梏となってきたのである。すでに今でもドイツの大企業はドイツの貸借対照表法に背を向けようとしているのである。「脱走」(Fahnenflucht) を口にする者すらいる有様なのである。こうした動きは、コンツェルンから出てきているものであるが、個別企業にまで広がって行き、さらには税務上の利益算定にまで影響を及ぼすことになることが予想されている。もしそのようになるとすれば、ドイツは、債権者保護思考と慎重原則を基礎とした分配可能利益の算定から株主保護の原則に従った「資本市場参加者の公正な情報」(faire Information der Kapitalmarktteilnehmer) へという「会計のパラダイム変換」(Paradigmawechsel) の前に立たされることになる³⁷⁾。

基準性原則は、商法典、正規の簿記の諸原則および税法規定という、現行の企業会計制度の枠組みを構成する諸条件を前提とする場合にのみ、その妥当性を有するのである。国際会計基準(IAS)または米国の会計原則(GAAP)がドイツ法に影響を及ぼすことによって、慎重原則が相対化され、「真実かつ公正なる写像」(true and fair view) なる概念がより強い重要性を持つようになれば、基準性原則の意義は疑問視され、これまでとは異なった光の下で立ち現れてくることになろう。そして商法と税法とはそれぞれの重要性に従って発展して行くことになる

36) Ebd., S. 390.

37) Ebd., S. 391.

であろう。商法が情報伝達に役立つためには、秘密積立金の設定につながる、多数の貸借対照表計上選択権および評価選択権が抑止もしくは撤廃されなければならない。また、税法は給付能力に従って利益を把握しなければならない。基準性原則を放棄することによって、憲法の要件に合致した独立の貸借対照表税法が可能となるであろう。そして、国庫に対する保護を提供するのは、基準性原則ではなく、憲法と憲法から導き出される税務上の諸原則（公平、給付能力、所有権の保護、法治）となる。こうした税法の憲法への従属性は商法による税法の保護を時代後れのものにしてしまう。税法上の諸原則の遵守を保証することは、商法の役割ではないのである³⁸⁾。

以上にみた通り、今日のドイツにおいては、国際的な資本市場におけるドイツ企業とりわけコンツェルン企業の競争力の改善と資金調達の簡易化を目指して、企業会計制度の在り方、とりわけ、商法と税法との結節点をなす基準性原則についての再検討が重要な課題となっていることが明らかになる。現在の会計制度を前提として基準性原則を考察する立場に立つならば、基準性原則はたしかに危機的狀態にあるといえる。しかし、商法と貸借対照表税法の改革を必要とする立場にたって考察するならば、「経済的事象の規範力」(normative Kraft der wirtschaftlichen Fakten)によって事態は変化し、基準性原則の放棄が期待されることになる³⁹⁾。

いずれにせよ、このような事態を評価する際には、今日のドイツにおいては、所得に関わる税、とりわけ、賃金税と売上高税の税収全体に占める割合が、きわめて大きくしかもそれが増加傾向を示してきている点に注意する必要がある。この一般大衆に課せられる二つの税金だけで、1986年では58.2パーセント、そして1991年では59.5パーセントにも達しているのである。これとは対照的に、法人所得に課せられる税は、税収全体に占める割合も小さくしかも減少傾向を示してきているのである。すなわち、1986年では7.14パーセント、そして1991年では4.79パーセントとなっているのである。その後、1994年度からは、さらに、売上高税の税率が14パーセントから15パーセントへと引き上げられたのに対して、法人税については、利益を留保した場合に適用される税率が50パーセントから45パーセントへ、また、分配する場合に適用される税率が36パーセントから30パーセントへとそれぞれ引き下げられているのである。ここには、一般大衆に課せられる所得税と売上高税が増加傾向を示してきている反面、企業に課せられる法人税が減少傾向を示すという矛盾した傾向がみられるのである。しかも、その格差が拡大していく傾向が、そこから、読み取ることができるのである⁴⁰⁾。

38) Ebd., S. 391.

39) Ebd., S. 391.

40) この点に関しては、拙稿「ドイツ税務会計制度の構造(1)」、『明大商学論叢』第79巻第1・2号(1997年2月)を参照されたい。

このような矛盾の一段と進んだ租税現象は、これを商法の権威と基準性原則をもってしては「合理化・合法化」することが困難になってきており、これに代えて、憲法の権威を直接の拠り所とした、税法諸規定に基づく独立の税務貸借対照表の作成が要請されていると理解できるのである。基準性原則が今日再検討されている理由として、表見的には、企業の資本調達のグローバル化とそれに対応したディスクロージャー拡充の必要性をあげることができる。が、しかし、実質的には、矛盾が一段と進行している租税現象に対する社会的な「合意形成」の在り方の変更の必要性を指摘することができるのである。

(1997年9月)